

適格国内ミニマムトツプアップ税  
(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)

2022年9月16日

一橋大学 吉村政穂

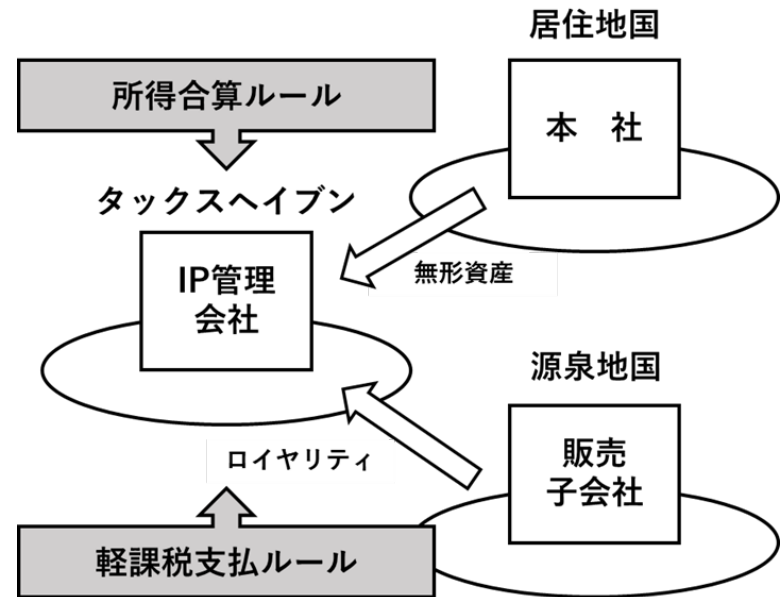
# 1. トップアットップ税の概要

# 第2の柱（GloBEルール）

- 超過利益に対する  
**トップアップ税**

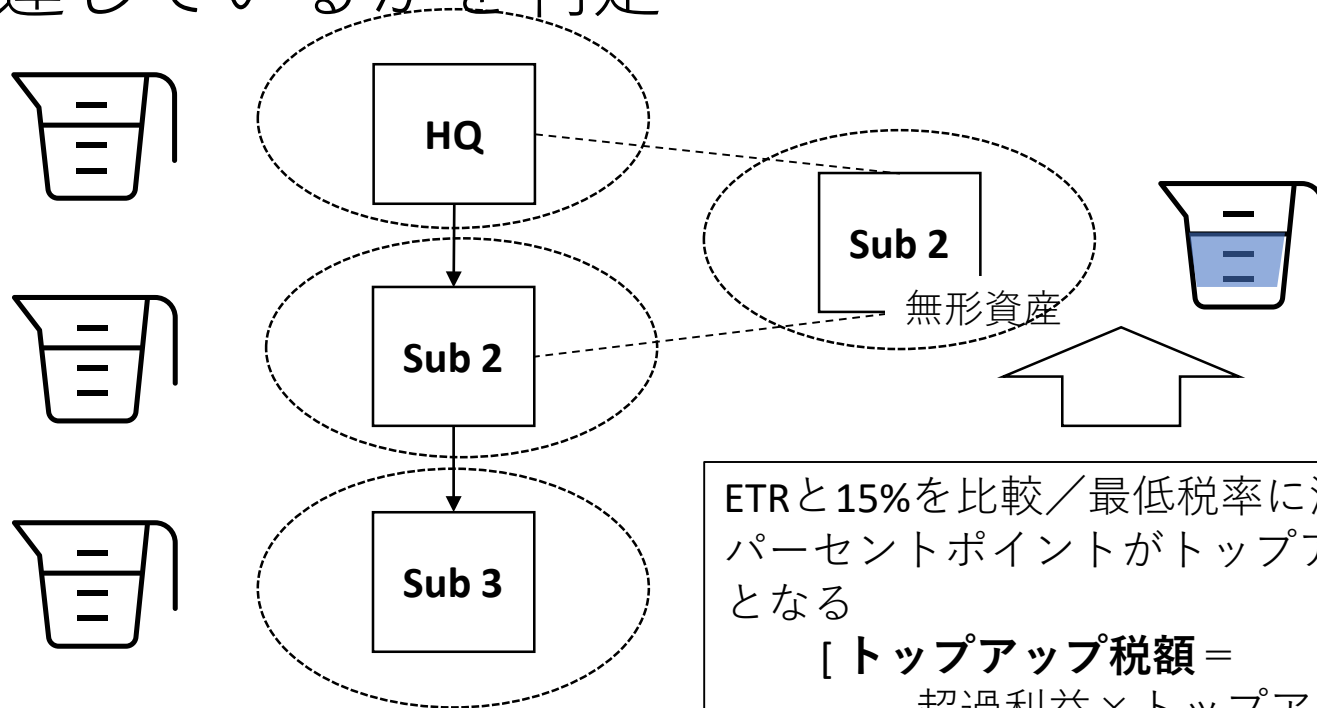
- ① 居住地国：  
所得合算ルール  
(IIR)
- ② 源泉地国：  
軽課税支払ルール  
(UTPR)

- 導入の波及（ドミノ効果）



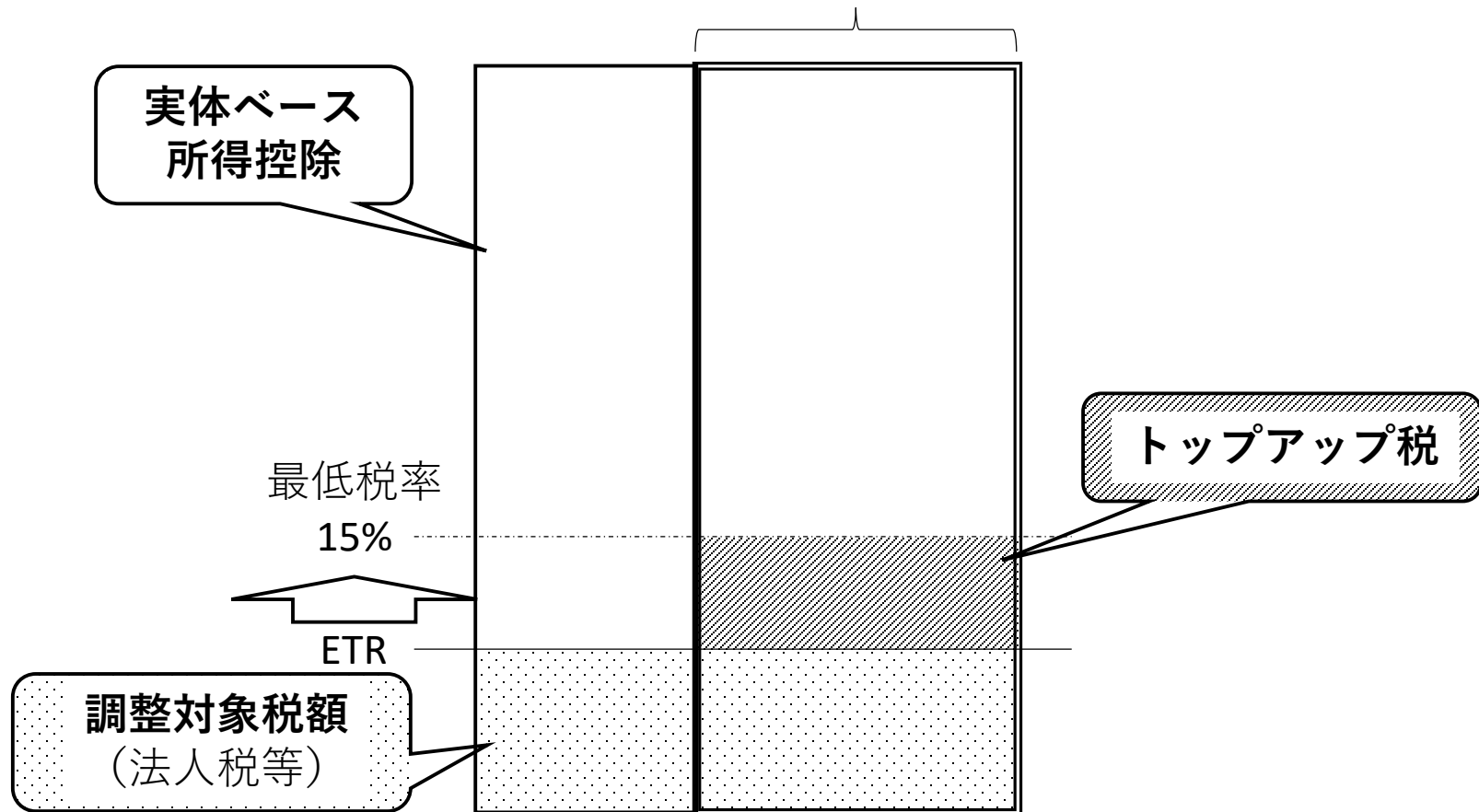
# 最低税率の確保

- 実効税率（ETR）を国ごとに計算し、最低税率に達しているかを判定

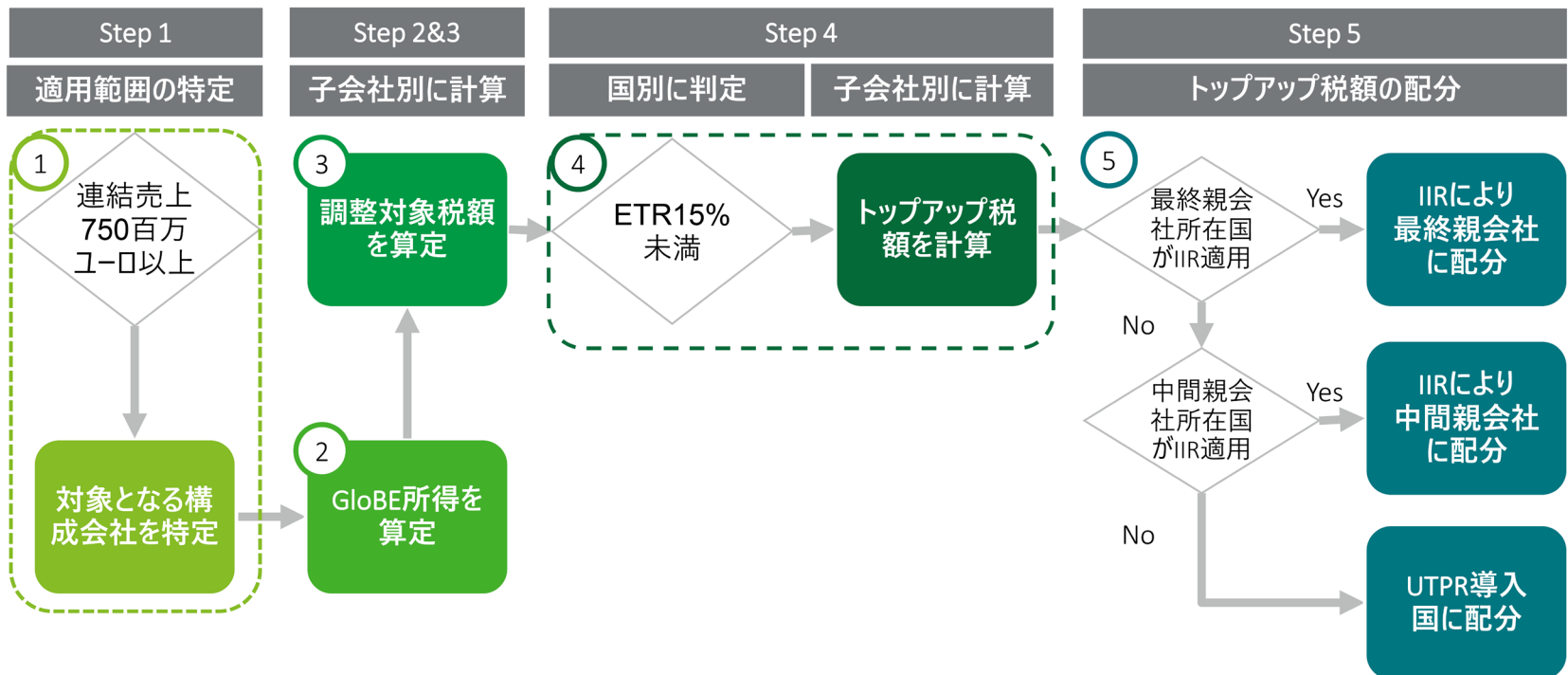


# トップアップ税のイメージ

GloBE純所得 - 実体ベース所得控除  
= 超過利益

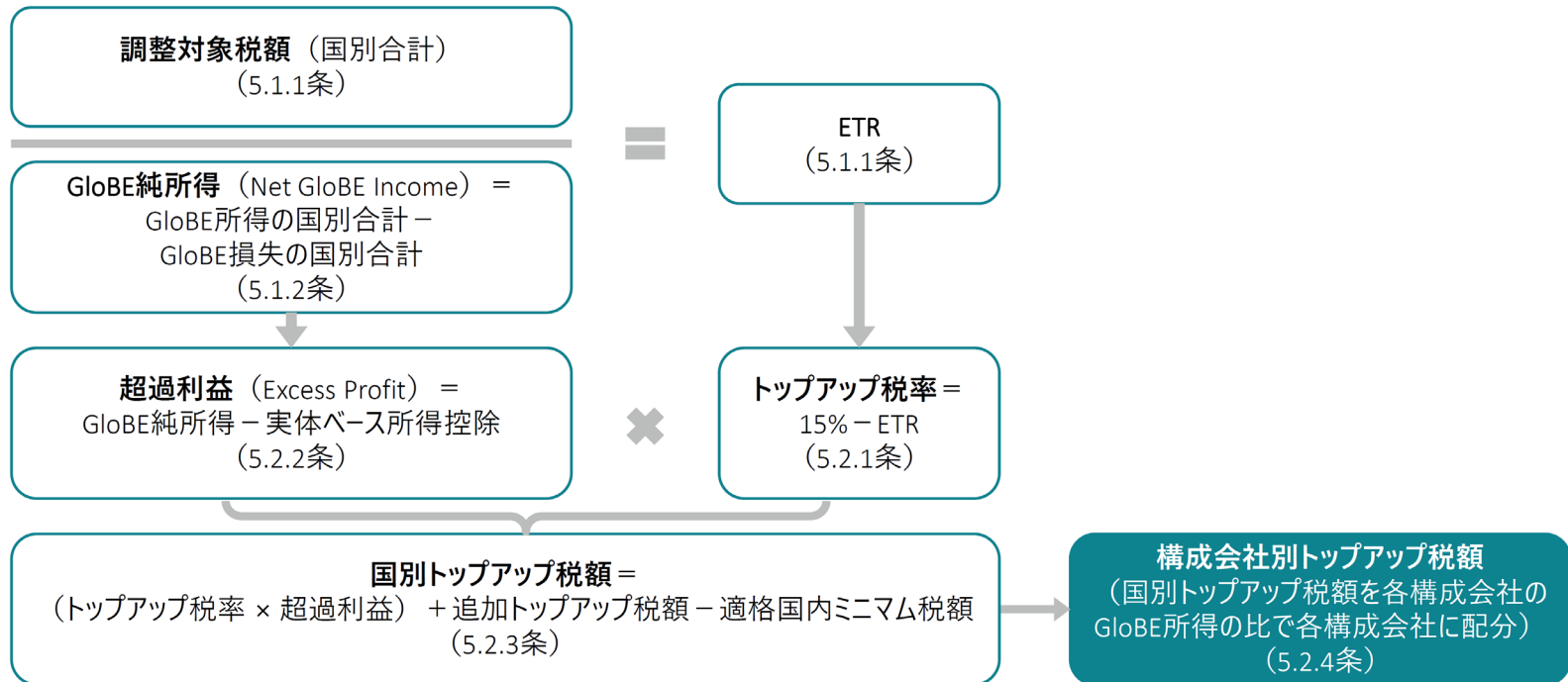


# GloBEルールへの適用



出所：デロイトトーマツ・経済産業省委託調査（2022）

# トップアップ税額の算定



出所：デロイトトーマツ・経済産業省委託調査（2022）

# ETR計算

[分子] 調整対象税額：

各構成会社の会計上の税金費用を出発点として、一定の調整を行う

- 対象税額の調整
  - 一時差異（会計上の利益と課税所得のタイミングの差異）の調整
- 


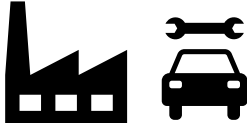
[分母] GloBE所得：

各構成会社の会計上の利益を出発点として、一定の調整を行う

- 税金費用
- 除外配当金
- 除外株式譲渡損益
- 算入再評価損益
- 6.3条GloBE組織再編（GloBE Reorganisation）により除外される移転資産・負債の譲渡損益
- 非対称的な為替差損益
- 政策的に否認される費用
- 過年度の誤謬および会計原則の変更
- 未払年金費用



# 実体ベース所得控除

- 実体ベース所得控除  
= 給与カーブアウト + 有形資産カーブアウト
  - 給与カーブアウト：適格従業員に対する適格給与コスト5%相当額  

  - 有形資産カーブアウト：適格有形資産の帳簿価額5%相当額  

- 実体ある経済活動に由来する所得を適用除外
- BEPSリスクの高い「超過収益」の把握
- なお、移行期間として、最初の10年間は経過措置が適用される。

## 2. QDMTTの概要

# モデルルール（2021年12月）

- Art. 5.2.3

- 国別トップアップ税額

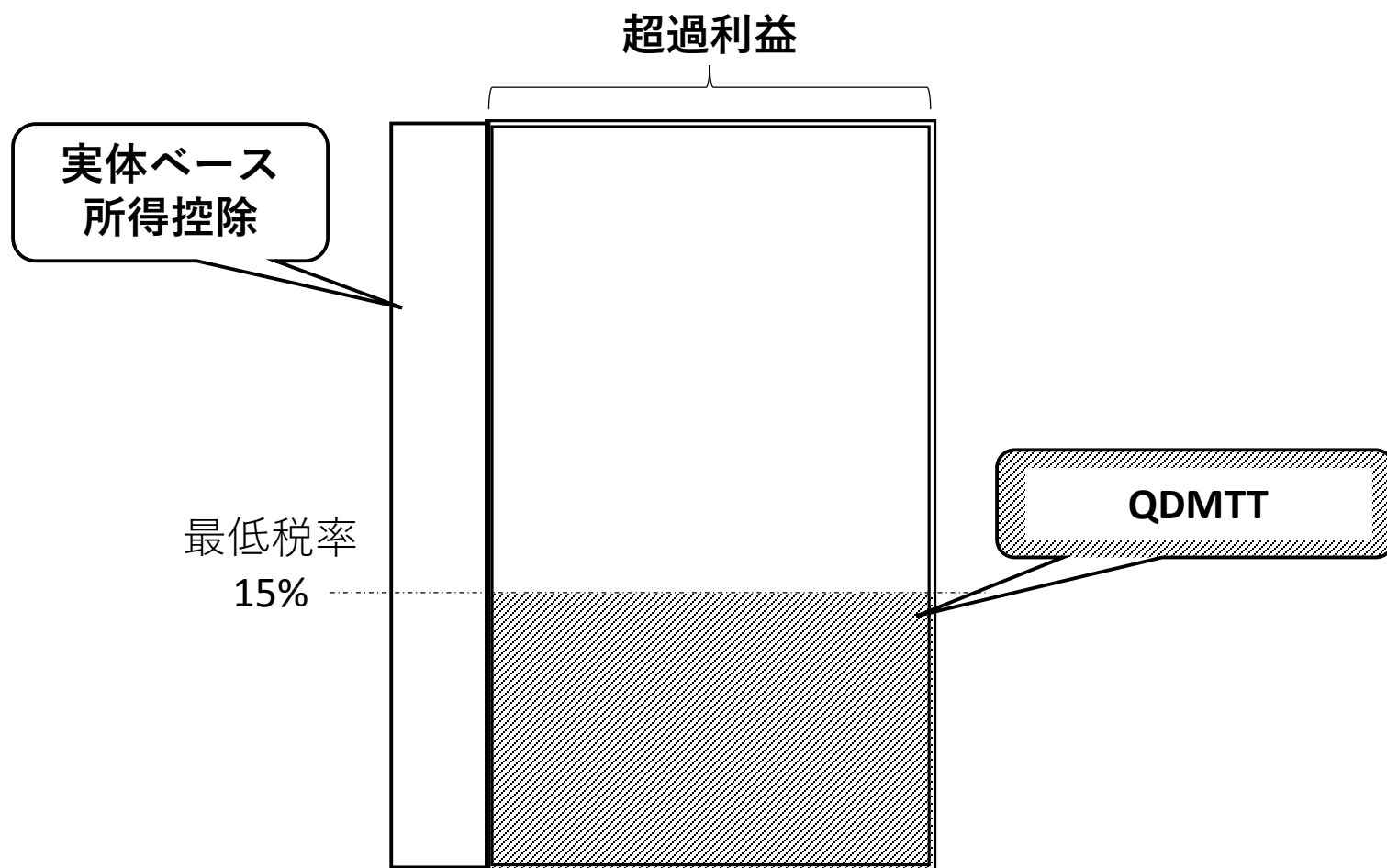
= (トップアップ税率 × 超過利益) + 追加当期トップアップ税額 - **国内トップアップ税額**

- 国内トップアップ税は、ETR計算で対象税額から除外される（4.2.2(b)）代わりに、トップアップ税からの税額控除が認められている。

# モデルルール

- Art. 10 適格国内ミニマムトップアップ税 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) は、ある法域の国内法に含まれるミニマム税であって、かつ：
  - (a) GloBE Rulesと同等の方法で、当該法域に所在する構成事業体の超過利益 (国内超過利益) を決定し、
  - (b) 国内**超過利益**に関する国内租税債務を、任意の事業年度の当該法域および構成事業体の最低税率まで引き上げるよう作用し、
  - (c) 当該法域が当該ルールに関連したいかなる利益も提供しないという条件の下、GloBE RulesおよびCommentaryで定められている結果と整合する方法で実施および執行されている
- 適格国内ミニマムトップアップ税は、連結財務諸表で使用される財務会計基準ではなく、重要な競争上の歪みを防ぐために調整済みの、公認会計機関が許可する公正妥当と認められた財務会計基準 (Acceptable Financial Accounting Standard) または公認財務会計基準に基づいて国内超過利益を計算することができる。

# タックスヘイブンの対応例



# 制度設計上の論点

- QDMTT導入により他国UTPRを排除
  - ※導入国がセーフハーバー対象になることが不可欠  
(GloBEルールから乖離した取扱いが納税者の有利となる)
- 既存の法人税制との乖離
  - 「グループ」範囲の相違 (例、別系統のグループ子会社が一国内に存在するケース)
  - 採用会計基準の選択 (究極の親会社／現地法人) ※セーフハーバーの対象となるかによってコンプライアンスコストが左右される